

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-PAT-IFI-40-30-20-20180608

Date de publication : 08/06/2018

Date de fin de publication : 02/08/2019

PAT - IFI - Calcul de l'impôt - Plafonnement - Clause anti-abus - Prise en compte des revenus distribués à certaines sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés

Positionnement du document dans le plan :

PAT - Impôts sur le patrimoine

Impôt sur la fortune immobilière

Titre 4 : Calcul de l'impôt

Chapitre 3 : Plafonnement

Section 2 : Clause anti-abus - Prise en compte des revenus distribués à certaines sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés

Sommaire :

I. Conditions d'application

A. Société contrôlée par le redevable percevant des revenus distribués

B. L'existence de la société et le choix d'y recourir ont pour objet principal d'éviter tout ou partie de l'IFI

II. Part des revenus distribués à intégrer

III. Garantie applicable au redevable en cas de mise en œuvre de la clause à l'initiative de l'administration

IV. Sanctions applicables

1

En application du deuxième alinéa du I de l'[article 979 du CGI](#), les revenus distribués à une société passible de l'impôt sur les sociétés contrôlée par le redevable sont réintégrés dans le calcul du plafonnement de l'impôt sur la fortune immobilière (IFI) si l'existence de cette société et le choix d'y recourir ont pour objet principal d'éviter tout ou partie de l'IFI en bénéficiant d'un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du mécanisme du plafonnement.

Toutefois, seule est réintégrée la part des revenus distribués correspondant à une diminution artificielle des revenus pris en compte pour le calcul du plafonnement.

Cette règle vise à éviter certains détournements des modalités de calcul du plafonnement des revenus soumis à l'IFI.

10

Ces dispositions, qui constituent une clause anti-abus, sont distinctes de celles de l'[article L. 64 du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#) relatif à la répression de l'abus de droit.

En effet, elles n'instituent pas une sanction, mais prévoient simplement une règle d'assiette imposant aux redevables placés dans la situation décrite ci-avant de prendre en compte spontanément les revenus concernés dans le calcul du plafonnement de leur IFI.

En présence d'un calcul d'assiette erroné, l'administration est fondée à réintégrer ces revenus dans le cadre d'une procédure de contrôle.

I. Conditions d'application

20

Les conditions prévues par la loi et rappelées ci-après sont cumulatives.

A. Société contrôlée par le redevable percevant des revenus distribués

30

Pour que cette clause anti-abus s'applique, il faut que le redevable contrôle une société passible de l'impôt sur les sociétés bénéficiaire de distributions.

En l'absence de dispositions spéciales venant préciser la notion de contrôle, celui-ci est apprécié suivant les règles prévues par l'[article L. 233-3 du code de commerce](#).

Par ailleurs, aux termes de la loi, la société contrôlée par le contribuable doit percevoir des revenus distribués thésaurisés, en tout ou en partie, à son actif et non entièrement distribués à ses associés.

Remarque : la présente clause anti-abus vise la société contrôlée par le redevable au sens du 1° de l'[article 965 du CGI](#), y compris donc par l'un des membres de son foyer fiscal.

B. L'existence de la société et le choix d'y recourir ont pour objet principal d'éluder tout ou partie de l'IFI

40

La clause anti-abus ne s'applique que lorsque l'existence de la société contrôlée par le redevable et le choix d'y recourir ont pour objet principal d'éluder tout ou partie de l'IFI.

Est donc concerné le cas d'un montage dont le but principal est d'obtenir un avantage fiscal contraire à l'objet ou à la finalité du mécanisme du plafonnement de l'IFI.

A cet égard, le plafonnement repose sur l'exigence d'une juste prise en compte des capacités contributives réelles des redevables de l'IFI afin d'apprécier le caractère potentiellement confiscatoire de l'IFI normalement mis à leur charge.

Les montages en cause visent au contraire à obtenir une diminution artificielle des revenus pris en compte pour le calcul du plafonnement et donc de l'estimation de la capacité contributive du redevable, détournant ainsi le plafonnement de l'IFI de son objet.

Ces dispositions ne peuvent toutefois avoir pour effet d'intégrer dans le revenu du contribuable pour le calcul du plafonnement de l'IFI des sommes qui ne correspondent pas à des bénéfices ou revenus que le contribuable a réalisés ou dont il a disposé au cours de la même année d'imposition. En conséquence, la réintégration dans le calcul du plafonnement des revenus distribués à la société contrôlée par le contribuable implique que les dépenses ou les revenus de ce dernier soient, au cours de l'année de référence du plafonnement et à hauteur de cette réintégration, assurés, directement ou indirectement, par cette société de manière artificielle.

Concrètement, il est possible de considérer que le redevable minore artificiellement les revenus pris en compte pour le calcul du plafonnement dans deux situations en particulier :

- la société qu'il contrôle finance, directement ou indirectement, des dépenses se rattachant à son train de vie ou à la constitution de son patrimoine (hors bien sûr du cas des rémunérations et avantages de toutes natures régulièrement soumis à l'impôt) ;
- les revenus distribués thésaurisés dans cette société servent, directement ou indirectement, de garantie financière pour le redevable (financement du train de vie, de la constitution du patrimoine etc.).

Remarque : Sont ici visés les montages visant à minorer le montant des revenus du redevable de l'IFI pris en compte pour le calcul du plafonnement. Les dépenses personnelles que les revenus distribués servent à financer ou à garantir sont donc aussi bien celles du redevable lui-même que des membres de son foyer au sens du 1° de l'[article 965 du CGI](#) dont les revenus sont pris en compte pour le calcul du plafonnement.

50

La clause anti-abus n'est applicable que si le critère de l'« objet principal » de l'existence de la société et du choix d'y recourir, visant à éluder tout ou partie de l'IFI, est satisfait, c'est-à-dire si la société sert principalement à l'un des objets indiqués ci-avant.

Par exemple, cette mesure est susceptible de ne pas s'appliquer aux distributions faites à une société holding animatrice de groupe ou à une société holding patrimoniale servant à faciliter l'organisation ou la transmission d'un patrimoine lorsque ces sociétés ont une activité conforme à ces objets, c'est à dire qu'elles n'ont pas pour objet principal d'éluder tout ou partie de l'IFI.

II. Part des revenus distribués à intégrer

60

Seule est intégrée au calcul du plafonnement de l'IFI la part des revenus distribués à la société contrôlée par le redevable de l'IFI correspondant à la diminution artificielle des revenus pris en compte pour le calcul du plafonnement.

Les revenus à intégrer pour le calcul du plafonnement sont ainsi limités à ceux dont le redevable de l'IFI a effectivement disposé via l'un des comportements précités au **I-B § 40**.

III. Garantie applicable au redevable en cas de mise en œuvre de la clause à l'initiative de l'administration

80

Lorsque la mise en œuvre de la clause anti-abus résulte d'une procédure de contrôle, la charge de la preuve de l'objet principal de la société incombe à l'administration.

Aux fins de réintégrer dans le calcul du plafonnement des revenus distribués à la société contrôlée par le redevable, l'administration doit donc faire la démonstration que les dépenses ou les revenus de ce dernier sont, au cours de l'année de référence du plafonnement et à hauteur de cette réintégration, assurés, directement ou indirectement, par cette société de manière artificielle.

90

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur ce fondement, le litige est soumis aux dispositions des trois derniers alinéas de l'[article L. 64 du LPF](#), ce qui permet au redevable ou à l'administration de saisir pour avis le comité de l'abus de droit fiscal.

Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis de ce comité, elle doit apporter la preuve du bien fondé de la rectification.

IV. Sanctions applicables

100

La déclaration régulière par le redevable de l'IFI, dans le cadre du calcul du plafonnement de cet impôt, de revenus visés par la clause anti-abus, ne peut bien entendu donner lieu à aucune majoration puisque, par cette déclaration, le redevable se conforme à la loi.

Par ailleurs, l'application de cette clause à l'initiative de l'administration n'emporte pas l'application des majorations pour abus de droit prévues au b de l'[article 1729 du CGI](#) en l'absence de qualification d'abus de droit au sens de l'[article L. 64 du LPF](#).

En revanche, les majorations prévues respectivement au a et au c de l'article 1729 du CGI en cas de manquement délibéré ou de manœuvres frauduleuses s'appliquent dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire, notamment, à condition d'être régulièrement motivées.